



Firmado digitalmente por:
JOHANNA KARELLE RONDON
MALAGA
INTENDENTE NACIONAL
INTENDENCIA NACIONAL JURÍDICO
TRIBUTARIA
Fecha y hora: 02/10/2025 17:31

INFORME N.º 000105-2025-SUNAT/7T0000

ASUNTO : Consulta institucional sobre el sentido y alcance de las normas tributarias.

LUGAR : Lima, 02 de octubre de 2025

MATERIA:

En el marco de un procedimiento de fiscalización del Impuesto a la Renta, como resultado del cual, la Administración Tributaria emite una resolución de determinación por dicho impuesto y otra por la Tasa Adicional del 5 % sobre las sumas a que se refiere el inciso g) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta, siendo que, únicamente se ha reclamado la resolución de determinación emitida por el Impuesto a la Renta, se consulta lo siguiente:

¿Procede la cobranza coactiva de la deuda tributaria contenida en la resolución de determinación emitida por la Tasa Adicional del 5 %, aun cuando esté vinculada con los reparos que sustentan la resolución de determinación emitida por el Impuesto la Renta, que se encuentra reclamada?

BASE LEGAL:

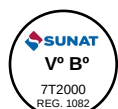
- Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N.º 133-2013-EF, publicado el 22.6.2013 y normas modificatorias (en adelante, Código Tributario).
- Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 179-2004-EF, publicado el 8.12.2004 y normas modificatorias (en adelante, LIR).
- Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 122-94-EF, publicado el 21.9.1994 y normas modificatorias (en adelante, Reglamento de la LIR).

ANÁLISIS:

1. El inciso g) del artículo 24-A de la LIR establece que para efectos del Impuesto a la Renta se entiende por dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades, toda suma o entrega en especie que resulte renta gravable de tercera categoría, en tanto signifique una disposición indirecta de dicha renta

Esta es una representación impresa cuya autenticidad puede ser contrastada con la representación imprimible localizada en la sede digital de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT. La representación imprimible ha sido generada atendiendo lo dispuesto en la Directiva N° 002-2021-PCM/SGTD. La verificación puede ser efectuada a partir del 02/10/2025. Base Legal: Decreto Legislativo N° 1412, Decreto Supremo N° 029-2021-PCM y la Directiva N° 002- 2021-PCM/SGTD.

URL: <https://www.sunat.gob.pe/cl-ti-itinteroperabilidad/valida/verificacion>
CVD: 0149 9670 9291 4182



ERNESTO JAVIER
LOAYZA CAMACHO
GERENTE
02/10/2025 17:10:02

no susceptible de posterior control tributario, incluyendo las sumas cargadas a gastos e ingresos no declarados.

Añade que el impuesto a aplicarse sobre estas rentas se regula en el artículo 55 de la LIR, cuyo segundo párrafo dispone que las personas jurídicas se encuentran sujetas a una tasa adicional del cinco por ciento (5 %) sobre las sumas a que se refiere el inciso g) de su artículo 24-A, y que el impuesto así determinado debe abonarse al fisco dentro del mes siguiente de efectuada la disposición indirecta de la renta, en los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual.

Sobre el inciso g) del artículo 24-A de la LIR y la tasa adicional dispuesta en el segundo párrafo del artículo 55 de la LIR, esta Administración Tributaria ha indicado⁽¹⁾ lo siguiente:

“(…) el Tribunal Fiscal ha señalado⁽²⁾ que la aplicación de la tasa adicional en mención presume el traslado de las utilidades generadas por la empresa a sus accionistas o socios de manera indirecta sin la adopción previa de un acuerdo de atribución de dividendos, evitando de esta manera el gravamen que pudiera recaer sobre los dividendos, situación que para el legislador justifica la imposición de la tasa adicional del 4.1 % a la empresa que realizó la distribución indirecta de utilidades⁽³⁾.

(…) el inciso g) en mención se justifica en que el acuerdo de distribución de utilidades genera renta gravada en los socios beneficiarios de aquellas y, por lo tanto, la empresa generadora de dichas utilidades podría beneficiar económicamente a estos con una disposición indirecta de sus rentas sin previo acuerdo de distribución, evitando así el referido gravamen.

Por ello, el inciso g) -como norma antielusiva- dispone que cuando se verifique una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, esta califique como renta gravada para la persona jurídica que la realizó”.

Asimismo, en la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N.º 970⁽⁴⁾⁽⁵⁾ se ha señalado que el fundamento de la LIR para establecer una presunción de

¹ En el Informe N.º 018-2020-SUNAT/7T0000, disponible en el siguiente enlace del Portal SUNAT: <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2020/informe-oficios/i018-2020-7T0000.pdf>

² En la Resolución N.º 4215-10-2013.

En ese mismo sentido, el mencionado tribunal se ha pronunciado en las Resoluciones N.ºs 13432-5-2014, 01503-4-2024 y 05438-4-2024, entre otras.

³ Si bien la Resolución N.º 4215-10-2013 analizó el inciso g) del artículo 24º-A de la LIR vigente antes de su modificación por el Decreto Legislativo N.º 970, publicado el 24.12.2006 (que estableció un nuevo texto para dicho inciso, vigente desde el 1.1.2007 hasta la actualidad), el sentido de la norma interpretada se ha mantenido no obstante dicha modificación.

⁴ Que modificó, entre otros, el inciso g) del artículo 24-A de la LIR.

⁵ Disponible en el siguiente enlace: [http://spij.minjus.gob.pe/Graficos/Peru/2006/Diciembre/24/D.%20Leg.%20N%c2%ba%20970%20\(24-12-06\).pdf](http://spij.minjus.gob.pe/Graficos/Peru/2006/Diciembre/24/D.%20Leg.%20N%c2%ba%20970%20(24-12-06).pdf)



ERNESTO JAVIER
LOAYZA CAMACHO
GERENTE
02/10/2025 17:10:02

dividendos en el caso de disposición indirecta de rentas responde a la necesidad de equiparar el grado de imposición de las utilidades distribuidas a los accionistas, socios o asociados a través de acuerdos, con la disposición de dividendos u otras formas de distribución de utilidades, efectuada a través de mecanismos indirectos, como la asunción por la empresa de gastos a cargo de los accionistas, participacionistas, titulares y, en general, socios o asociados, o cualquier otro medio que implique una disposición indirecta de utilidades.

En ese mismo sentido se ha pronunciado el Tribunal Fiscal en diversas resoluciones⁽⁶⁾, al señalar que la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta se estableció con la finalidad de evitar que mediante gastos que no correspondía deducir, indirectamente se efectuara una distribución de utilidades a los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios o asociados de las personas jurídicas, sin afectar dicha distribución con la retención de la Tasa del 4.1 %⁽⁷⁾, sumas que califican como disposición indirecta de renta, por lo que en doctrina se les denomina “dividendos presuntos”.

De acuerdo con lo expuesto, la Tasa Adicional del 5 % sobre las sumas a que se refiere el inciso g) del artículo 24-A de la LIR ha sido regulada con la finalidad de gravar dividendos presuntos y evitar la práctica elusiva que supone la posibilidad de beneficiar económicamente a los socios de una persona jurídica sin que se genere el gravamen a los dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades.

De otro lado, cabe indicar que el inciso a) del artículo 1 de la LIR establece que el Impuesto a la Renta grava las rentas que provengan, entre otras, de la aplicación conjuntas del capital y del trabajo, esto es, de las actividades empresariales.

A su vez, conforme con el inciso c) del artículo 22, el artículo 28 y el primer párrafo del artículo 55 de la LIR, los sujetos perceptores de rentas de tercera categoría -entre otras, las derivadas del comercio, industria; y, en general, de cualquier otra actividad que constituya negocio habitual de compra o producción y venta de bienes- están afectos al Impuesto a la Renta, con la tasa del 29,50 %.

Así pues, la finalidad del Impuesto a la Renta a cargo de los sujetos perceptores de rentas de tercera categoría (en adelante, Impuesto a la Renta) es gravar las rentas provenientes de la aplicación conjunta del capital y del trabajo, esto es, las rentas empresariales.

⁶ Tales como las Resoluciones N.ºs 016844-10-2011, 04873-1-2012, 03703-2-2019, 00358-1-2023, 11541-11-2024 y 02881-9-2025, entre otras.

⁷ A que se refiere el artículo 73-A de la LIR, tasa que fue modificada del 4.1 % al 5 % mediante el Decreto Legislativo N.º 1261, publicado el 10.12.2016 y vigente desde el 1.1.2017.

Según el actual texto del citado artículo, las personas jurídicas comprendidas en el artículo 14 de la LIR que acuerden la distribución de dividendos o cualquier otra forma de distribución de utilidades, retendrán el cinco por ciento (5 %) de las mismas, excepto cuando la distribución se efectúe a favor de personas jurídicas domiciliadas, según texto modificado.



Como se aprecia de lo antes expuesto, la Tasa Adicional del 5 % tiene una finalidad distinta a la del Impuesto a la Renta y se rigen por disposiciones legales diferentes.

2. Teniendo en consideración lo antes señalado, corresponde determinar la relación que existe entre las resoluciones de determinación emitidas por la Tasa Adicional del 5% y el Impuesto a la Renta.

Al respecto, cabe destacar que si bien la tasa aplicable sobre las sumas que resultan una disposición indirecta de renta se soporta en un gravamen que forma parte del Impuesto a la Renta de un mismo contribuyente⁽⁸⁾, no todo reparo con incidencia en este último impuesto puede ser considerado para la aplicación de la Tasa Adicional del 5 %, pues esta solo es aplicable respecto de desembolsos o ingresos no declarados que signifiquen una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario⁽⁹⁾.

De otro lado, es pertinente traer a colación el análisis efectuado por el Tribunal Fiscal en la Resolución de observancia obligatoria N.º 04170-1-2011 respecto de la vinculación de las resoluciones de determinación y resoluciones de multa, en el sentido que:

“No obstante la relación entre la resolución de determinación y la resolución de multa, por referirse a los mismos reparos, se considera que dichos valores resultan ser independientes entre sí en cuanto actos reclamables, al amparo de lo dispuesto por el artículo 135 del Código Tributario, el cual señala que puede ser objeto de reclamación, entre otros, la resolución de determinación, la orden de pago y la resolución de multa” (el subrayado es nuestro).

“En efecto, cada valor ha sido girado por propósitos distintos pues en el primer caso, la finalidad es lograr una correcta determinación de la obligación tributaria de acuerdo a ley y en el segundo, castigar una conducta u omisión infractora de dicha ley. Se trata en consecuencia, de actos administrativos de diferente naturaleza que contienen distintas pretensiones (en un caso fiscal y en el otro, punitivo), base legal y requisitos formales” (el subrayado es nuestro).

“Reconociendo la existencia independiente de cada uno de tales valores no puede considerarse, por ejemplo, que el hecho de impugnar una resolución de determinación basta para entender impugnada también la resolución de multa vinculada a aquella⁽¹⁰⁾. Así tampoco, si es que se declara fundada la reclamación

⁸ De acuerdo a lo establecido por el Tribunal Fiscal en las Resoluciones N.ºs 03762-9-2019 y 02054-9-2025.

⁹ Tal como señala el Tribunal Fiscal en la Resolución de observancia obligatoria N.º 00358-1-2023.

¹⁰ Vale decir que, las resoluciones de determinación emitidas no guardan una relación de accesoriedad, a diferencia de lo que sucede, por ejemplo, entre la deuda tributaria y sus intereses moratorios, en cuyo caso, estos últimos dependen totalmente de la primera. Al respecto, en la Resolución de observancia obligatoria N.º 06387-5-2017, el Tribunal Fiscal ha señalado que: “Los intereses moratorios tienen naturaleza de prestaciones accesorias de la obligación principal de pago del tributo, de forma que su primer requisito de exigibilidad será, precisamente, la existencia de dicha obligación principal. En tal sentido, señala que se necesita la existencia de una obligación pecuniaria jurídicamente debida y que se produzca el incumplimiento de los plazos en los que dicha prestación tuvo que ser cumplida” (el subrayado es nuestro).



presentada contra una resolución de determinación, ello no implicará dejar también sin efecto una resolución de multa no impugnada y que se encuentra vinculada a aquel valor” (el subrayado es nuestro).

En ese sentido y teniendo en cuenta lo indicado en el numeral anterior del presente análisis, se puede afirmar que, no obstante que existe una relación entre las resoluciones de determinación emitidas por el Impuesto a la Renta y por la Tasa Adicional del 5 % -dado que esta última se soporta en un gravamen que forma parte del referido impuesto-, dichos valores son independientes toda vez que se trata de resoluciones de determinación que:

- Son independientes entre sí en cuanto actos reclamables, conforme con lo dispuesto en el artículo 135 del Código Tributario, que establece que puede ser objeto de reclamación, entre otros, la resolución de determinación, la orden de pago y la resolución de multa.
- Se emiten respecto de impuestos con finalidades distintas; pues, mientras la Tasa Adicional del 5 % tiene como fin evitar una práctica elusiva, el Impuesto a la Renta tiene como propósito gravar las rentas provenientes de las actividades empresariales.
- Se sustentan en bases legales diferentes; en razón que, mientras la Tasa Adicional del 5 % está regulada en el inciso g) del artículo 24-A y el segundo párrafo del artículo 55 de la LIR, el Impuesto a la Renta se rige por lo dispuesto, entre otros, en el inciso a) del artículo 1, los artículos 22 y 28, así como el primer párrafo del artículo 55.

2. Pues bien, habida cuenta que la resolución de determinación emitida por la Tasa Adicional del 5 % es independiente de la resolución de determinación emitida por el Impuesto a la Renta, a continuación, corresponde establecer si la deuda contenida en la resolución de determinación emitida por la Tasa Adicional del 5 %, no impugnada, resulta exigible coactivamente.

Al respecto, cabe señalar que el artículo 115 del Código Tributario, referido a la deuda exigible en cobranza coactiva, dispone en su inciso a) que se considera deuda exigible, entre otras, la establecida mediante resolución de determinación o de multa o la contenida en la resolución de pérdida del fraccionamiento notificadas por la Administración y no reclamadas en el plazo de ley.

En ese sentido, la deuda contenida en una resolución de determinación emitida por la Tasa Adicional del 5 % sobre las sumas a que se refiere el inciso g) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta, notificada y respecto de la cual el contribuyente no ha interpuesto recurso de reclamación es exigible en cobranza coactiva.

En ese mismo sentido se ha pronunciado el Tribunal Constitucional en las sentencias recaídas en los Expedientes N.ºs 04082-2012-PA/TC y 02288-2019-PA/TC.

Esta es una representación impresa cuya autenticidad puede ser contrastada con la representación imprimible localizada en la sede digital de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT. La representación imprimible ha sido generada atendiendo lo dispuesto en la Directiva N° 002-2021-PCM/SGTD. La verificación puede ser efectuada a partir del 02/10/2025. Base Legal: Decreto Legislativo N° 1412, Decreto Supremo N° 029-2021-PCM y la Directiva N° 002- 2021-PCM/SGTD.

URL: <https://www.sunat.gob.pe/cl-ti-itinteroperabilidad/valida/verificacion>
CVD: 0149 9670 9291 4182



ERNESTO JAVIER
LOAYZA CAMACHO
GERENTE
02/10/2025 17:10:02

Por lo tanto, en el marco de un procedimiento de fiscalización del Impuesto a la Renta, como resultado del cual, la Administración Tributaria emite una resolución de determinación por dicho impuesto y otra por la Tasa Adicional del 5 % sobre las sumas a que se refiere el inciso g) del artículo 24-A de la LIR, siendo que, únicamente se ha reclamado la resolución de determinación emitida por el Impuesto a la Renta:

Procede la cobranza coactiva de la deuda tributaria contenida en la resolución de determinación emitida por la Tasa Adicional del 5 %, aun cuando esté vinculada con los reparos que sustentan la resolución de determinación emitida por el Impuesto la Renta, que se encuentra reclamada.

CONCLUSIONES:

En el marco de un procedimiento de fiscalización del Impuesto a la Renta, como resultado del cual, la Administración Tributaria emite resoluciones de determinación por dicho impuesto y por la Tasa Adicional del 5 % sobre las sumas a que se refiere el inciso g) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta, siendo que, únicamente se ha reclamado la resolución de determinación emitida por el Impuesto a la Renta:

Procede la cobranza coactiva de la deuda tributaria contenida en la resolución de determinación emitida por la Tasa Adicional del 5 %, aun cuando esté vinculada con los reparos que sustentan la resolución de determinación emitida por el Impuesto la Renta, que se encuentra reclamada.



ERNESTO JAVIER
LOAYZA CAMACHO
GERENTE
02/10/2025 17:10:02

ejc

CT0140-2025

Impuesto a la Renta – Exigibilidad de la Tasa Adicional del 5 % a que se el inciso g) del artículo 24-A de la LIR.

Esta es una representación impresa cuya autenticidad puede ser contrastada con la representación imprimible localizada en la sede digital de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT. La representación imprimible ha sido generada atendiendo lo dispuesto en la Directiva N° 002-2021-PCM/SGTD. La verificación puede ser efectuada a partir del 02/10/2025. Base Legal: Decreto Legislativo N° 1412, Decreto Supremo N° 029-2021-PCM y la Directiva N° 002- 2021-PCM/SGTD.

URL: <https://www.sunat.gob.pe/cl-ti-itinteroperabilidad/valida/verificacion>
CVD: 0149 9670 9291 4182

